

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษารุ่นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 ลัดด แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในอนาคต ประชากรทั้งหมดคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผลทั่วประเทศจำนวน 7,060 ราย คำนวณกลุ่มตัวอย่างได้จำนวน 379 ราย เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม ด้วยวิธีสุ่มตัวอย่างแบบตามสะดวก และได้รับตอบกลับคืนมาจำนวน 372 ราย จากนั้นนำข้อมูลมาประมวลผลและวิเคราะห์ ใช้สถิติเชิงพรรณนา นำเสนอข้อมูลในรูปแบบของตารางแจกแจงความถี่ ด้วยจำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ย นอกจากนี้ได้ใช้สถิติเชิงอ้างอิงในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้วยการทดสอบที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ คือ Chi-Square และ T-Test ผลการศึกษารูปได้ ดังต่อไปนี้

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 สรุปข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ร้อยละ 49.19 รองลงมาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ร้อยละ 39.79 ส่วนที่เหลือเป็นผู้ที่มีใบอนุญาตทั้งการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโท มีประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี 6-10 ปี และยึดอาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพเสริม โดยเฉลี่ยใน 1 ปีได้มีการลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินประมาณ 1-50 ราย ส่วนใหญ่ทราบข่าวโครงการคัดเลือกผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ให้ปฏิบัติงานเน้นการตรวจสอบและรับรองบัญชีทางด้านภาษีอากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550 ร้อยละ 89.78 ในจำนวนผู้ที่ทราบข่าวโครงการดังกล่าว เป็นผู้ที่ไม่ได้เข้าร่วมอบรมร้อยละ 60.78

ส่วนที่ 2 สรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ ด้านคุณสมบัติและข้อกำหนด

สรุปความคิดเห็นจากคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ ด้านคุณสมบัติและข้อกำหนด ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ดังนี้

สรุปความคิดเห็นของกลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

กลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ *ไม่แน่ใจ* กับข้อกำหนดที่ว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องเข้ารับการอบรมและผ่านการทดสอบก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานได้ โดยมีความคิดเห็นในระดับ *ไม่เห็นด้วยถึงไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง* ถึงร้อยละ 55.41 ขณะที่ความคิดเห็นในระดับ *เห็นด้วยถึงเห็นด้วยอย่างยิ่ง* มีเพียงร้อยละ 39.18 ส่วนใหญ่เห็นว่าควรต้องเข้ารับการอบรมแต่ไม่จำเป็นต้องผ่านการทดสอบ อย่างไรก็ตามในส่วนของวิชาที่ต้องอบรมและผ่านการทดสอบ 3 วิชา คือ สาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ความแตกต่างของหลักเกณฑ์ทางบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และ Tax Mapping นั้นส่วนใหญ่ *เห็นด้วย*

สิทธิประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบจะได้รับหลังจากผ่านการทดสอบ มี 2 ข้อที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นด้วยและ 2 ข้อที่ *ไม่แน่ใจ* ที่ *เห็นด้วย* คือ การได้รับข้อมูลข่าวสารที่สำคัญจากกรมสรรพากรผ่าน e-Taxinfo และ การได้รับส่วนลดในการสมัครสมาชิกสรรพากรสาสน์และได้รับส่วนลดในการเข้ารับการอบรมกับสรรพากรสาสน์ ที่ *ไม่แน่ใจ* คือ การได้รับพิจารณาคัดเลือกเข้าอบรมเป็นกลุ่มแรกจากกรมสรรพากร และการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ตรวจสอบเป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับการคัดเลือก

สิทธิประโยชน์แก่นิติบุคคลที่ยินยอมให้ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต *ไม่แน่ใจ* ในทั้ง 2 ข้อ คือ การเว้นการตรวจสอบสภาพกิจการจากกรมสรรพากรเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปีเว้นแต่กรณีที่มีหลักฐานหรือข้อมูลชัดเจนว่านิติบุคคลนั้นเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง และการได้รับการพิจารณาและแจ้งผลการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 90 วันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ได้รับข้อมูล

สรุปความคิดเห็นของกลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ *เห็นด้วย* กับคำสั่งที่ท.293/2550ฯ ด้านคุณสมบัติและข้อกำหนดในทุกประเด็น ยกเว้น การ *ไม่แน่ใจ* กับข้อกำหนดที่ว่า การจะปฏิบัติงานตรวจสอบทางภาษีอากรได้นั้น จะต้องได้รับความยินยอมจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก่อน แตกต่างกับความคิดเห็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ที่ *เห็นด้วย* กับข้อกำหนดดังกล่าว

สรุปความคิดเห็นของผู้ที่มีใบอนุญาตทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กลุ่มที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ *เห็นด้วย* ใน 4 ข้อกำหนด คือ

1. ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องเข้ารับการอบรมและผ่านการทดสอบก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานได้ และเห็นด้วยกับวิชาที่กำหนดให้มีการอบรมและทดสอบทั้ง 3 วิชา
2. สิทธิประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบจะได้รับ คือ การได้รับพิจารณาคัดเลือกเข้าอบรมเป็นกลุ่มแรกจากกรมสรรพากร
3. สิทธิประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบจะได้รับ คือ การได้รับข้อมูลข่าวสารที่สำคัญจากกรมสรรพากรผ่าน e-Taxinfo
4. สิทธิประโยชน์แก่นักบัญชีที่ยินยอมให้ตรวจสอบจะได้รับ คือ การได้รับการพิจารณาและแจ้งผลการขอคืนภาษีเงินได้นักบัญชีภายใน 90 วันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ได้รับข้อมูล

และกลุ่มที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ *ไม่แน่ใจ* ใน 4 ข้อกำหนด คือ

1. การจะปฏิบัติงานตรวจสอบทางภาษีได้นั้น จะต้องได้รับความยินยอมจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก่อน
2. สิทธิประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบจะได้รับ คือ การได้รับส่วนลดในการสมัครสมาชิกสรรพากรสาส์นและได้รับส่วนลดในการเข้ารับการอบรมกับสรรพากรสาส์น
3. การให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ตรวจสอบเป็นระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับการคัดเลือก
4. สิทธิประโยชน์แก่นักบัญชีที่ยินยอมให้ตรวจสอบจะได้รับ คือ การเว้นการตรวจสอบสภาพกิจการจากกรมสรรพากรเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปีเว้นแต่กรณีที่มีหลักฐานหรือข้อมูลชัดเจนว่านักบัญชะนั้นเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง

ส่วนที่ 3 สรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ ด้านการปฏิบัติงานและการรายงานของผู้ตรวจสอบ

ทั้งกลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ที่มีทั้ง 2 วิชาชีพ ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันใน 2 ประเด็น คือ 1. เห็นด้วยกับการที่ต้องตรวจสอบการปรับปรุงกำไร/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไร/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร แต่ทั้งนี้ยังมีความคิดเห็นว่าการปฏิบัติงานดังกล่าวนั้นซ้ำซ้อนกับการตรวจสอบตามปกติของผู้สอบบัญชี และ 2. ไม่แน่ใจกับการต้องยื่นรายงานการตรวจสอบภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตรวจสอบเสร็จ โดยส่วนใหญ่อยากให้ออกใบรายงานให้นานกว่านี้ เช่น 60 วัน หรือ 90 วัน

ประเด็นที่น่าสนใจ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับการที่ผู้ตรวจสอบต้องทำการส่งหนังสือยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อที่กิจการได้รับ ไปยังผู้ขายสินค้าหรือบริการ โดยมองว่าประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่สูญหายไป และน่าจะสามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทนได้ ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเฉลี่ยในระดับไม่แน่ใจ กับข้อกำหนดดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในจำนวนนี้มีผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งถึงร้อยละ 50.28 ขณะที่ผู้ที่ไม่เห็นด้วยและเห็นด้วยอย่างยิ่งมีเพียงร้อยละ 33.33 ฉะนั้นจึงเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพที่ไม่เห็นด้วยกับข้อกำหนดดังกล่าว

ส่วนที่ 4 สรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในอนาคต

สรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในอนาคตของกลุ่มที่มีใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ดังนี้

1. หากกรมสรรพากรจะเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติ เงื่อนไข และสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากปัจจุบันนี้

ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ต่างไม่แน่ใจกับประเด็นดังกล่าว แต่หากวิเคราะห์ในรายละเอียดแล้วจะพบว่าผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่มีความคิดเห็นค่อนข้างเห็นด้วยถึงเห็นด้วยอย่างยิ่งกับการเปลี่ยนแปลง

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติ เจื่อนใจ และสิทธิของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร ที่มีผู้เสนอสูงสุด 3 เรื่องแรก มีดังนี้

1) ควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องผ่านการฝึกงานตรวจสอบบัญชีเสมือน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่น 1 ปี หรือ ฝึกงานกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือกรมสรรพากร เป็นต้น เพราะผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางคนไม่มีประสบการณ์ด้านงานตรวจสอบมาก่อนจึงอาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงให้กับผู้สอบบัญชี

2) ควรขยายอำนาจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการตรวจสอบกิจการเพิ่มเติม เช่น สามารถตรวจสอบนิติบุคคลได้ทุกประเภท หรือ ห้างหุ้นส่วนที่มีทุนเกิน 5 ล้านบาท หรือ บริษัทจำกัด ขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท รายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาท และสินทรัพย์ไม่เกิน 30 ล้านบาท

3) ควรพัฒนาให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรกลายเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี เพื่อไม่ให้ ข้ำซ้อนกับวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. หากกรมสรรพากรจะสรรหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified Public Tax Accountant หรือ CPTA)

เมื่อถามถึงความคิดเห็นเกี่ยวกับการที่กรมสรรพากรต้องการสรรหาผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified Public Tax Accountant หรือ CPTA) ซึ่งเป็นการยกระดับ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีให้กลายเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบและให้คำปรึกษาเกี่ยวกับ ภาษีอากร โดยปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบทางภาษีอากรเท่านั้น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อากร ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทาง ดังกล่าว ขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่กลับมีความ คิดเห็นในระดับ *ไม่แน่ใจ* แต่หากมองในรายละเอียดแล้วผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นก่อน ไปในระดับ *ไม่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง* ถึงร้อยละ 51.35 ต่างกับผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ที่มีความคิดเห็นก่อนไปในระดับ *เห็นด้วยและเห็นด้วยอย่างยิ่ง* ถึงร้อยละ 48.78

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เห็นด้วยส่วนใหญ่มองว่า เพื่อให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านอย่างจริงจัง สามารถอธิบายให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจในเรื่องภาษีได้ดีกว่า

ส่วนผู้ที่ *ไม่เห็นด้วยส่วนใหญ่* มองว่าเป็นการทำงานซ้ำซ้อนกับการปฏิบัติงาน ตามปกติของผู้สอบบัญชี อีกทั้งเป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้กับผู้ประกอบการมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ SMEs และเห็นว่ากรมสรรพากรควรพัฒนาจาก

บุคลากรภายในองค์กรมากกว่า เพราะมีความเป็นอิสระ ไม่ได้รับค่าตรวจสอบจากผู้ประกอบการ เหมือนกับผู้สอบบัญชี น่าจะได้รับความร่วมมือมากกว่า

สรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณสมบัติและเงื่อนไขการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA)

ในส่วนของผู้ที่ไม่แน่ใจและเห็นด้วยกับการมี CPTA มีจำนวน 254 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.28 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ผู้ศึกษาได้สอบถามเจาะลึกเกี่ยวกับคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. คุณสมบัติด้านการศึกษา

ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ส่วนใหญ่เห็นว่าผู้มีสิทธิทดสอบเป็น CPTA นั้นควรสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป และจำกัดเฉพาะผู้ที่สำเร็จการศึกษาในบางสาขาวิชานั้น โดยสาขาวิชาที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เลือก 3 อันดับแรก คือ การบัญชี ร้อยละ 98.32 นิติศาสตร์ ร้อยละ 36.55 และการเงิน ร้อยละ 16.81 ซึ่งลำดับการเลือกดังกล่าวนี้ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ มีทิศทางการเลือกที่เหมือนกัน

2. 5 เนื้อหาวิชาที่ควรกำหนดให้มีการทดสอบ

เนื้อหาวิชาที่ถูกเลือกมากที่สุด 5 อันดับแรกนั้น ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นตรงกัน ใน 2 เนื้อหาวิชาแรก คือ

อันดับที่ 1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

อันดับที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร ประมวลรัษฎากรและวิชาชีพ CPTA

ส่วนอันดับที่ 3 นั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เลือก ภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะที่ผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพเลือก การสอบบัญชี

อันดับที่ 4 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เลือก ความแตกต่างระหว่างการบัญชีกับภาษีอากร ขณะที่ผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพเลือก ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วนอันดับที่ 5 นั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เลือก ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เลือก การสอบบัญชี และผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพเลือก ความแตกต่างระหว่างการบัญชีกับภาษีอากร

3. สิทธิสำหรับบุคคลบางอาชีพ

ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่เห็นว่าควรมีการให้สิทธิสำหรับบุคคลบางอาชีพไม่ต้องผ่านการสอบ แต่อาจต้องผ่านการอบรมและทดสอบเบื้องต้นก่อนการปฏิบัติงาน ซึ่ง 2 อาชีพที่ควรได้รับสิทธิ คือ **ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร**

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่เห็นว่าควรให้สิทธิแก่ผู้มีใบประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมากที่สุด ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่กลับเห็นว่าควรให้สิทธิแก่ผู้มีใบประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากที่สุด ซึ่งก็เป็นไปตามธรรมชาติที่ผู้สอบแบบสอบถามต้องพิทักษ์สิทธิในวิชาชีพของตนเองก่อน

4. นิติบุคคลที่ควรต้องถูกตรวจสอบทางภาษีอากรโดย CPTA

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพมีความคิดเห็นที่ขัดแย้งกันในประเด็นนี้ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตร้อยละ 55.55 เห็นว่าควรให้นิติบุคคลตัดสินใจเองว่าจะใช้บริการ CPTA หรือไม่ แต่ภาครัฐควรให้สิทธิประโยชน์เพื่อจูงใจในการใช้บริการ CPTA ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพร้อยละ 60.26 และ 57.69 ตามลำดับ เห็นว่าควรกำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทถูกตรวจสอบทางภาษีอากรโดย CPTA

5. เงื่อนไขการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องทางภาษีอากรโดย CPTA

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่ *ไม่แน่ใจ* กับเงื่อนไขที่ว่า ห้ามบุคคลคนเดียวปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ให้กับกิจการเดียวกัน ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ *เห็นด้วย* กับเงื่อนไขนี้

ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่ *ไม่แน่ใจ* กับเงื่อนไขที่ว่า ห้ามผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการเดียวกันอยู่สำนักงานเดียวกัน

เงื่อนไขสุดท้าย คือ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ที่จะลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องทางภาษีอากรได้นั้น ต้องไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ *เห็นด้วย* ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร *เห็นด้วยอย่างยิ่ง* กับเงื่อนไขนี้

สรุปข้อเสนอแนะอื่นเกี่ยวกับการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในอนาคต

ข้อเสนอที่ผู้ตอบแบบสอบถามเสนอมามากกว่า 1 ราย มี 2 เรื่อง ดังนี้

1. อยากให้กรมสรรพากรมีการพัฒนาความรู้ต่าง ๆ ให้แก่ผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง ทั้งด้านบัญชีและภาษีอากร เพื่อจะได้มีความรู้ในการตรวจสอบอย่างถูกต้องและเป็นแนวทางเดียวกัน
2. อยากให้กรมสรรพากรและสภาวิชาชีพบัญชีฯพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีร่วมกัน และควรจะกำหนดขอบเขตการรับรองงบการเงินของ CPA กับ TA ให้ชัดเจนมากกว่านี้ เพื่อพัฒนามาตรฐานวิชาชีพให้เป็นสากล

สรุปแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ต้องการให้กรมสรรพากรพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร ที่เน้นปฏิบัติงานตรวจสอบและให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่แนวทางนี้ควรต้องอยู่บนพื้นฐานของการยอมรับจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและคำนึงถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอยู่เดิม อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถทำได้ ก็ควรมีการปรับเปลี่ยนคุณสมบัติ เงื่อนไขการปฏิบัติงาน และสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบัน เพื่อเพิ่มมาตรฐานในวิชาชีพ

ดังนั้น จึงสรุปแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้ 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่ 1 พัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสู่การเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร

1. ควรกำหนดให้ผู้ที่สำเร็จการศึกษาขั้นต่ำในระดับปริญญาตรีทางบัญชีเท่านั้นที่จะสามารถเข้ารับการทดสอบเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร
2. ในการทดสอบควรกำหนดให้มีวิชา การสอบบัญชี และเนื้อหาวิชาที่เกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างการบัญชีกับภาษีอากร ด้วย
3. ควรให้สิทธิผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการเดียวกันอยู่สำนักงานเดียวกันได้

แนวทางที่ 2 ปรับเปลี่ยนคุณสมบัติ เงื่อนไขการปฏิบัติงานและสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบัน

1. ควรกำหนดให้ผู้ที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องผ่านการฝึกงานด้านการสอบบัญชีก่อน

2. ควรขยายขอบเขตประเภทนิติบุคคลที่ต้องถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้กว้างมากขึ้น
3. ควรทบทวนหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานที่ต้องยื่นยันการออกไปกำกับภาษีชั้นฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อไปยังผู้ขายสินค้าหรือบริการ

อภิปรายผลการศึกษา

1. จากผลการศึกษาที่พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่ *ไม่แน่ใจ* กับข้อกำหนดในคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ ที่ว่า การจะปฏิบัติงานตรวจสอบทางภาษีอากรได้นั้น จะต้องได้รับความยินยอมจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น สาเหตุอาจมาจากการกลัวไม่ได้รับความสนใจจากนิติบุคคลให้ตรวจสอบมากนัก เพราะโดยส่วนใหญ่ผู้ประกอบการมักเลือกผู้สอบบัญชีผ่านสำนักงานบัญชี สอดคล้องกับที่ **กัลย์สุดา ตีริเลิศตระกูล (2552)** ได้เก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างคือผู้ที่มีใบอนุญาตสอบบัญชีภาษีอากรและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตภาคเหนือ ก็พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่รับงานสอบบัญชีผ่านสำนักงานบัญชีร้อยละ 39.61 และรองลงมาได้จัดหาเองร้อยละ 38.31

นอกจากนั้น **สุเมธ หาญเทพินทร์ (2548)** ได้ศึกษาปัญหาของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมที่จัดทำบัญชีโดยใช้บริการสำนักงานรับทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าการตรวจสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมที่ใช้บริการสำนักงานบัญชีมีความแตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีปกติ โดยเรื่องที่แตกต่างกันมากที่สุด คือ เรื่องการติดต่อสอบถาม เพราะไม่สะดวกในการขอข้อมูลจากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการโดยตรง แต่ต้องติดต่อผ่านสำนักงานบัญชี รองลงมาคือ เรื่องหลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับปัญหาเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในพบว่า ผู้สอบบัญชีพบปัญหาจากการที่ธุรกิจขนาดย่อมมักจะมีข้อจำกัดในการควบคุมภายในซึ่งเป็นปัญหาระดับมากที่สุด รองลงมา คือ ปัญหาที่เกิดจากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการมีแนวโน้มจะจัดทำงบการเงินเพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด ด้วยการบันทึกรายได้ไม่ครบถ้วนหรือบันทึกค่าใช้จ่ายเกินจริง

อย่างไรก็ตาม ทั้ง 3 กลุ่มตัวอย่าง มีความคิดเห็นค่อนข้างไปในทางเห็นด้วยกับข้อกำหนดนี้ของกรมสรรพากร กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพ เห็นด้วยถึงเห็นด้วยอย่างยิ่งกับข้อกำหนดนี้ร้อยละ 66.89 ร้อยละ 47.54 และร้อยละ 56.10 ตามลำดับ

2. จากผลการศึกษาที่พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเฉลี่ยในระดับ *ไม่แน่ใจ* กับการที่ผู้ตรวจสอบต้องทำการส่งหนังสือยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อที่กิจการได้รับไปยังผู้ขายสินค้าหรือบริการ แต่ในจำนวนนี้มีผู้ที่ *ไม่เห็นด้วย* และ *ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง* ถึงร้อยละ 50.28 ขณะที่ผู้ที่ *เห็นด้วย* และ *เห็นด้วยอย่างยิ่ง* มีเพียงร้อยละ 33.33 ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่ที่ *ไม่เห็นด้วย* กับข้อกำหนดดังกล่าว โดยมองว่าประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่สูญเสียไป และน่าจะสามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทนได้

การมองประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งหนังสือยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อที่ค่าใช้จ่ายที่เสียไปนั้น ผู้ศึกษาคาดว่าน่าจะมาจากแนวคิดข้อจำกัดในการจัดการทางการเงินของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ตามย่อหน้าที่ 44 ในแม่บทการบัญชีที่ว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลต้องมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น โดยต้องใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2553 : ออนไลน์) อย่างไรก็ตาม ในมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึงข้อจำกัดนี้ แต่ได้เน้นให้วิเคราะห์ความเสี่ยงธุรกิจ และวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชีเป็นหลัก อีกทั้งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2554 : ออนไลน์) จึงจะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วนได้เสนอให้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบเช่นเดียวกัน

3. จากผลการศึกษาที่พบว่า ถ้าหากกรมสรรพากรจะเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติ เงื่อนไข และสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากปัจจุบันนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต *ไม่แน่ใจ* ถึงร้อยละ 58.11 ผู้ศึกษาคาดว่าอาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้ทราบรายละเอียดเกี่ยวกับคุณสมบัติ เงื่อนไข และสิทธิต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากนัก รวมถึงตัวผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเองก็สามารถรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กได้เหมือนกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพราะอยู่ในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความคิดเห็นค่อนข้างไปในทิศทาง *เห็นด้วย* กับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมากกว่า

ตารางที่ 42 แสดงการเปลี่ยนแปลงของจำนวนนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลระหว่างปี พ.ศ.2546 และ พ.ศ.2553

| ประเภทนิติบุคคล | จำนวน (ราย) | | การเปลี่ยนแปลง | |
|--|-----------------|-----------------|---------------------|--------|
| | ปี พ.ศ. 2546 | ปี พ.ศ. 2553 | เพิ่มขึ้น (ลดลง) | ร้อยละ |
| บริษัทจำกัด | 251,737 | 340,034 | 88,297 | 35.08 |
| ห้างหุ้นส่วนจำกัดและ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล | 208,125 | 201,560 | (6,565) | (3.15) |

ที่มา: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ (2554 : ออนไลน์)

หมายเหตุ: 1. จำนวนนิติบุคคลดังกล่าวรวมนิติบุคคลทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนที่ต่ำกว่าและเกิน 5 ล้านบาท)

2. ปี พ.ศ.2546 คือปีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นปีแรก

จากตารางที่ 42 ผู้ศึกษาคาดว่าอาจเกิดจากการที่ปัจจุบันกฎหมายการจัดตั้งบริษัทจำกัดมีการเปลี่ยนแปลงให้สามารถมีผู้เริ่มก่อการจัดตั้งได้เพียง 3 คน จากเดิมคือ 7 คน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2551 : ออนไลน์) ส่งผลให้การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีจำนวนลดลง ขณะที่จำนวนผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง จึงทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรอยากเห็นการเปลี่ยนแปลงในวิชาชีพนี้มากขึ้น สอดคล้องกับการศึกษาของ จิตตพันธ์ ทิยเกษม (2548) ที่ได้ศึกษาทัศนคติต่อการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่พบปัญหาในระดับมากของการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นทุกปี จึงต้องการให้กรมสรรพากรกำหนดมาตรฐานสำหรับผู้ที่อยู่ในวิชาชีพนี้ให้เข้มงวดและให้กรมสรรพากรเข้ามาช่วยรับภาระค่าใช้จ่ายในการอบรมบางส่วนจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้วย รวมถึงควรขยายขอบเขตการตรวจสอบงบการเงินให้ครอบคลุมไปถึงบริษัทขนาดเล็กด้วย

4. จากผลการศึกษาที่พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากรควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องผ่านการฝึกงานตรวจสอบบัญชีเสมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่น 1 ปี หรือ ฝึกงานกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือกรมสรรพากร เป็นต้น เพราะผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางคนไม่มีประสบการณ์ด้านงานตรวจสอบมาก่อนจึงอาจเสี่ยงต่อการปฏิบัติงานผิดพลาดและไม่พบข้อผิดพลาดในส่วนสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับที่ ธนียา นฤนาทชีวิน, เอมอร กิตติคุณงาม และจิรานันท์ สุระยศ (2547) ได้ทำการวิจัยเชิงสำรวจถึงปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล พบว่าผู้สอบ

บัญชีภาษีอากรเห็นว่าต้องการให้กรมสรรพากรกำหนดคุณสมบัติให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องผ่านการปฏิบัติงานสอบบัญชีเช่นกัน

5. จากผลการศึกษาที่พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากรขยายอำนาจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการตรวจสอบกิจการเพิ่มเติม เช่น สามารถตรวจสอบนิติบุคคลทุกประเภท หรือ ห้างหุ้นส่วนที่มีทุนจดทะเบียนเกิน 5 ล้านบาท หรือ บริษัทจำกัดขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท รายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาท และสินทรัพย์ไม่เกิน 30 ล้านบาท ประเด็นนี้ผู้ศึกษาคาดว่าอาจทำได้ไม่ง่ายนัก เพราะเงื่อนไขการตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กนั้นได้ถูกกำหนดไว้ใน มาตรา 11 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ว่า “งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง” ดังนั้นการจะขยายไปยังบริษัทจำกัดขนาดเล็ก คงต้องไปแก้ไขที่พระราชบัญญัติการบัญชีโดยตรง แต่หากจะแก้ไขให้ตรวจสอบห้างหุ้นส่วนที่มีทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท และสินทรัพย์รวม และรายได้รวมมากกว่า 30 ล้านบาทก็ต้องไปแก้ไขที่กฎกระทรวง ซึ่งเป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์

6. จากผลการศึกษาที่พบว่า หากกรมสรรพากรจะสรรหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified Public Tax Accountant หรือ CPTA) นั้นผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เห็นด้วยส่วนใหญ่มองว่าเป็นการทำงานซ้ำซ้อนกับการปฏิบัติงานตามปกติของผู้สอบบัญชี อีกทั้งเป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้กับผู้ประกอบการมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ SMEs และเห็นว่ากรมสรรพากรควรพัฒนาจากบุคลากรภายในองค์กรมากกว่า เพราะมีความเป็นอิสระ ไม่ได้รับค่าตรวจสอบจากผู้ประกอบการเหมือนกับผู้สอบบัญชี จึงน่าจะได้รับความร่วมมือในการตรวจสอบมากกว่า ในประเด็นความเป็นอิสระนี้ ไม่สอดคล้องกับที่ วรวิทย์ เล่าหะเมทนี (2547) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า การที่กิจการจ่ายค่าสอบบัญชีในอัตราที่สูงกว่าค่าสอบบัญชีตามปกติที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บจากลูกค้าทั่วไปนั้น มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับปานกลางสำหรับผู้ประกอบการเท่านั้น แต่ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีสูงสุด คือ ปัจจัยด้านการให้บริการ ได้แก่ การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการจัดทำบัญชีหรือให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีแก่กิจการที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ

7. จากผลการศึกษาที่พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นว่าผู้ที่มีสิทธิขอเข้ารับการทดสอบเป็น CPTA นั้นควรจำกัดสิทธิเฉพาะผู้ที่สำเร็จการศึกษาขั้นต่ำ

ในระดับปริญญาตรี สาขาการบัญชีเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากแนวคิดของกรมสรรพากรที่เปิดโอกาสให้กับผู้ที่สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรีในทุกสาขาวิชา เพื่อให้สอดคล้องกับวิธีการสรรหา CPTA ของประเทศญี่ปุ่น สาเหตุอาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่างสำเร็จการศึกษาในสาขาการบัญชี อีกทั้ง การขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น จำกัดสิทธิเฉพาะผู้ที่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี สาขาการบัญชีเท่านั้น จึงต้องการให้เงื่อนไขของวิชาชีพนี้เข้าไปในทิศทางเดียวกัน

8. จากผลการศึกษาที่พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ เห็นว่าการทดสอบเป็น CPTA นั้นควรกำหนดให้มีวิชาการสอบบัญชี และ ความแตกต่างระหว่างการบัญชีกับภาษีอากร ซึ่งเป็น 2 วิชาที่ไม่ได้มีในข้อกำหนดของกรมสรรพากร โดยวิชาที่กรมสรรพากรกำหนด 5 วิชานั้นจะเป็นวิชาเกี่ยวกับภาษีอากร และการบัญชีสำหรับวิชาชีพ CPTA สาเหตุอาจเป็นเพราะวิชา การสอบบัญชี เป็นหนึ่งในวิชาที่ถูกกำหนดให้มีการทดสอบเพื่อขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จึงต้องการให้ข้อกำหนดของวิชาชีพนี้เข้าไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนเนื้อหาวิชาความแตกต่างระหว่างการบัญชีกับภาษีอากรนั้น สอดคล้องกับเงื่อนไขการอบรมและทดสอบตามโครงการ ท.293/2550ฯ ที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยที่ต้องมีการอบรมและทดสอบในวิชาดังกล่าว ซึ่งถือเป็นการบูรณาการองค์ความรู้ด้านการบัญชีและภาษีอากรเข้าด้วยกัน

9. จากผลการศึกษาที่พบว่า ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ไม่แน่ใจกับเงื่อนไขที่ว่า ห้ามผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการเดียวกันอยู่สำนักงานเดียวกัน อาจเป็นเพราะปกติแล้วผู้ประกอบการมักขอคำปรึกษาด้านภาษีอากรจากผู้สอบบัญชีอยู่แล้ว หากจะหาที่ปรึกษาเฉพาะด้านก็มักจะสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชีเช่นกัน สอดคล้องกับที่ พิระพงษ์ เมืองพรหม (2546) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีของผู้ประกอบการในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล พบว่าผู้ประกอบการตัดสินใจเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีจากคุณภาพการให้บริการมากที่สุด ได้แก่ สามารถแก้ไขปัญหาให้ลูกค้าได้รวดเร็ว เก็บรักษาความลับได้เป็นอย่างดี เสนอรายงานที่ถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริง นอกจากนี้ผู้ประกอบการยังต้องการบริการเสริมด้านอื่น ๆ ควบคู่กับการสอบบัญชี โดยต้องการผู้สอบบัญชีที่สามารถเป็นที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีได้มากที่สุด แต่ผู้ประกอบการมักพบปัญหา คือ การติดต่อกับผู้สอบบัญชียาก การที่ผู้สอบบัญชีไม่มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมภายหลังการสอบบัญชี และการที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถให้คำปรึกษาทางด้านภาษีอากรได้ ซึ่งผู้ศึกษาได้ให้ข้อเสนอแนะว่าผู้สอบบัญชีควรให้บริการเสริม

อื่นเพิ่มเติม เช่น การวางแผนภาษี การตรวจสอบภายใน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ต้องระมัดระวังให้ การปฏิบัติงานอยู่ภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของวิชาชีพด้วย

ข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา

1. จากผลการศึกษาที่พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเฉลี่ยในระดับ **ไม่แน่ใจ**กับการที่ผู้ตรวจสอบต้องทำการส่งหนังสือยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อที่กิจการได้รับไป **ยังผู้ขายสินค้าหรือบริการ** ขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ที่มีใบอนุญาตทั้ง 2 วิชาชีพส่วนใหญ่ **ไม่เห็นด้วย**กับข้อกำหนดดังกล่าว ดังนั้นหากกรมสรรพากรเห็นว่าข้อกำหนดดังกล่าวมีความจำเป็น ต่อการปฏิบัติงานจริง อาจกำหนดให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องมีหลักฐานการตรวจสอบครบ ตามที่กรมสรรพากรกำหนด อย่างไรก็ตาม ควรเพิ่มความยืดหยุ่นของหลักฐานการตรวจสอบ เช่น สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่ให้ผลเช่นเดียวกัน หรือกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของ จำนวนเงินในใบกำกับภาษี เป็นต้น

2. จากผลการศึกษาที่พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากร **ควร กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องผ่านการฝึกงานตรวจสอบบัญชี**เสมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมสรรพากรควรพิจารณาแนวทางดังกล่าวเพื่อเป็นการเพิ่มมาตรฐานในวิชาชีพ หรืออาจใช้วิธีการ อบรมอย่างเข้มงวดหลังจากผ่านการทดสอบ รวมถึงมีที่ปรึกษาจากหน่วยงานกำกับดูแลคอยให้ คำแนะนำเมื่อต้องไปปฏิบัติงานตรวจสอบจริง เพื่อช่วยลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานให้กับผู้สอบ บัญชี อีกทั้งเป็นการสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ประกอบการและกรมสรรพากรเองว่า ผู้สอบบัญชีภาษี อากรจะไม่พลาดการตรวจสอบที่สำคัญ มีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

3. จะเห็นได้ว่าค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษี อากรส่วนใหญ่แล้วมีความแตกต่างในทุกประเด็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เห็นว่า แนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชินั้น ไปทับซ้อนกับการปฏิบัติงานปกติของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต ขณะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องการยกระดับวิชาชีพของตนเองให้สูงขึ้น กรมสรรพากรจึงควรกำหนดแนวทางการพัฒนาให้ทั้งสองฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน บนพื้นฐาน สำคัญ คือ **“เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร...”** ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

4. การเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติ เงื่อนไข และสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น จำเป็นต้องศึกษากฎหมายให้รอบด้าน รวมถึงผลกระทบที่จะมีต่อบุคคลและองค์กรที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดการยอมรับและประโยชน์สูงสุด การพัฒนาอาจใช้วิธีระดมความคิดเห็นจากองค์กรต่าง ๆ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สภาวิชาชีพบัญชีฯ ตัวแทนจากผู้ประกอบการ หน่วยงานภาครัฐอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ผ่านการทำประชาพิจารณ์หาแนวทางร่วมกัน

ข้อเสนอแนะในการศึกษาต่อเนื่อง

1. ในการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร นั้น นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับผลกระทบแล้ว ยังมีกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องอีกมากมาย อาทิ ผู้ประกอบการ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ผู้ทำบัญชี เป็นต้น ดังนั้น การศึกษาในอนาคตอาจสอบถามไปยังกลุ่มบุคคลดังกล่าวด้วย เพื่อให้ได้มุมมองในหลาย ๆ มติ อันจะทำให้การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้รับการยอมรับจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

2. ควรศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานจริงของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ผ่านการอบรมและทดสอบตามคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ หรือผู้ประกอบการที่รับบริการดังกล่าว ว่าการเข้าไปตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรนั้นได้ประโยชน์เช่นไร พบปัญหาหรืออุปสรรคอย่างไร เพื่อจะได้เป็นแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อไปในอนาคต

3. ควรศึกษาประโยชน์หรือผลกระทบของการมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร หรือการใช้ระบบที่ปรึกษาด้านภาษี (Tax Adviser) ในประเทศอื่น เช่น ญี่ปุ่น เยอรมนี ออสเตรเลีย เป็นต้น เพื่อเป็นแนวทางในการประยุกต์ใช้กับประเทศไทยต่อไป